

Audience publique du 21 mai 2012

Recours formé par
la société anonyme ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de communication de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29869 du rôle et déposée le 16 février 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 16 janvier 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 mars 2012 ;

Vu le mémoire supplémentaire, qualifiée erronément de mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 30 mars 2012 par Maître André Lutgen au nom de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 16 janvier 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande suite à une demande d'échange de renseignements du 6 juin 2011 émanant de l'autorité française compétente. Cette demande est libellée dans les termes suivants :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 6 juin 2011 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et

la France du 1^{er} avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 16 février 2012 au plus tard :

- *la liste des actionnaires de la société ... au 1^{er} janvier 2010 et la date de leur entrée dans le capital de la société ;*
- *les déclarations de résultat (bilan et comptes de résultat) de l'année 2010 déposées par la société ;*
- *la liste des comptes courants ouverts dans les écritures de la société, leurs titulaires et leur position au 1^{er} janvier 2010 ;*
- *le détail des actifs détenus par la société (nature, consistance, valeur au bilan).*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

L'Administration fiscale française qui effectue le contrôle de la situation fiscale de Monsieur et Madame ... entend clarifier la situation des intéressés au regard de l'impôt sur la fortune en France en ce qui concerne leur éventuelle détention d'une participation dans la société ...

La demande vise à déterminer l'impôt sur la fortune de l'année 2010 de Madame ... épouse ..., Monsieur ..., Monsieur ... et Madame ... épouse

Après examen, la demande contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligés de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (...) ».

Par requête déposée en date du 16 février 2012 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 16 janvier 2012. Elle sollicita également par voie de la même requête que l'Etat se voit ordonné de déposer au greffe du tribunal la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité française compétente au directeur de sorte à pouvoir en avoir communication et à pouvoir produire un mémoire supplémentaire.

Le délégué du gouvernement ayant versé à l'appui de son mémoire en réponse un exemplaire de la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité française compétente au directeur, le tribunal autorisa non seulement la communication de ladite pièce, mais également, vu notamment l'accord en ce sens du délégué du

gouvernement la demanderesse à rédiger un mémoire supplémentaire, lequel fut déposé au greffe du tribunal administratif en date du 30 mars 2012.

A titre liminaire, il y a lieu de préciser que la demanderesse soulève la question de la loi applicable qui est de nature à déterminer la procédure applicable au recours qu'elle a introduit en faisant état de ce que par Avenant signé le 3 juin 2009, ci-après dénommé l'« Avenant », à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1^{er} avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006, ci-après dénommée « la Convention », les parties contractantes auraient convenu de modifier l'article 22 de la Convention de sorte à y intégrer l'article 26 de la convention modèle OCDE qui viserait à interdire aux Etats adhérents de refuser de communiquer des renseignements couverts par un secret professionnel. Le texte modifié de l'article 22 de la Convention prévoyant que les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant le cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement la date de la signature de l'Avenant, signé le 3 juin 2009, seul ce texte serait applicable.

Le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du présent recours en annulation.

Il échet tout d'abord de rappeler qu'aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 », l'Avenant est approuvé.

Dans la mesure où les conditions requises pour l'entrée en vigueur de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif, approuvés par la loi du 31 mars 2010, furent remplies à la date du 29 octobre 2010, ces actes sont entrés en vigueur à l'égard des deux Etats contractants à la même date, soit le 29 octobre 2010, conformément à l'article 2, paragraphe 1^{er} de l'Avenant (cf. Mémorial A n° 229 du 21 décembre 2010, p. 3695).

La prise d'effet de ces modifications apportées à la Convention est régie par l'article 2, paragraphe 2 de l'Avenant qui dispose que « *les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* ». La signature de l'Avenant ayant eu lieu en date du 3 juin 2009, ses dispositions, ensemble l'échange de lettres relatif à l'application de l'article 22 modifié de la Convention, trouvent application à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, soit le 1^{er} janvier 2010.

Au-delà de l'approbation parlementaire de cette modification à la Convention opérée par l'Avenant, la loi du 31 mars 2010 a également introduit en ses articles 2 à 6

une procédure spécifique pour l'hypothèse où le Luxembourg est saisi d'une demande de renseignements de la part d'un autre Etat¹.

S'agissant, en l'espèce, selon les termes mêmes de la décision déférée, d'une «demande [visant] à déterminer l'impôt sur la fortune de l'année 2010 », les dispositions de l'Avenant sont partant applicables au présent litige.

Il y a lieu de préciser qu'aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010, « Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné.

Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (...) ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés tandis que l'article 5 sus-visé traite de l'amende administrative fiscale et de son montant qui peut être imposée par l'administration fiscale au détenteur des renseignements qui reste en défaut de s'exécuter dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés.

Il se dégage partant des dispositions précitées que seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait tout d'abord valoir des moyens et arguments tenant à la violation de l'ordre public national et international en ce qu'elle prétend que la demande d'entraide émanant de l'autorité compétente française s'inscrirait dans le cadre de la violation de dispositions de la loi pénale luxembourgeoise dès lors que ladite autorité française aurait eu connaissance d'informations à l'origine de la demande d'échange de renseignements suite au vol d'un listing informatique de clients d'un établissement bancaire luxembourgeois.

Au cours de l'audience des plaidoiries, la demanderesse a expressément renoncé à ce moyen en faisant valoir qu'après avoir eu communication de la demande originale émanant de l'autorité française compétente, ce moyen était devenu obsolète.

¹ Voir Cour adm. du 9 février 2012, n° 29655C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

Partant, il y a lieu de l'écarter.

Ensuite, la demanderesse fait état de ce que l'article 22 de la Convention imposerait un certain nombre de restrictions tant à l'autorité requérante qu'à l'autorité requise. Plus précisément, tout en rappelant que l'article 22 de la Convention serait une transposition de l'article 26 de la convention modèle OCDE, elle fait valoir que la partie requérante devrait fournir à la partie requise les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour l'administration ou pour l'exécution de la législation fiscale de la partie requérante de sorte à faire obstacle à toute demande vague de renseignement, autrement appelée « *pêche aux renseignements* » ou « *fishing expedition* ».

En l'espèce, elle estime que la demande d'assistance administrative mise en œuvre par l'autorité française compétente ne satisferait pas aux exigences de pertinence vraisemblable posées par ledit article 22. Elle relève que la demande d'entraide, d'une part, décrirait une situation de fait et, d'autre part, comporterait une demande relative à d'autres informations publiques figurant au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg tenant à la vie des sociétés impliquées dans la description faite mais n'ayant aucun lien avec les opérations décrites et ayant visiblement pour objectif d'étoffer artificiellement, en tentant de leur donner l'apparence d'une forme de consistance, les « *informations* » dont disposerait l'administration française. Or, il ressortirait uniquement de l'enchaînement d'opérations décrites dans la demande d'entraide que la société ... aurait simplement participé, comme co-actionnaire, à une cession de l'intégralité des titres d'une société, et aurait cédé à ses co-actionnaires, les titres « *d'une société exerçant potentiellement dans le même secteur d'activités* ». Il en résulterait que si la société ... semblerait s'être désengagée en 2007, de l'activité dans laquelle elle aurait investi, par la cession de deux de ses lignes de participation et qu'elle aurait procédé par la suite à la dissolution de la société holding de droit luxembourgeois porteuse de ces participations, il n'en demeurerait pas moins que l'administration française resterait en défaut de démontrer en quoi la demande de renseignements formulée auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise serait pertinente. Elle ajoute, en prenant appui sur les exemples illustrant l'application des exigences de pertinence vraisemblable de l'information repris dans la documentation de l'OCDE relative à « *l'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale* », que la volonté du législateur binational aurait été de s'assurer qu'un lien soit établi par l'administration requérante entre le contribuable national sur lequel elle souhaite obtenir des informations et le ressortissant de l'Etat requis visé par la demande de renseignements. Or, un tel lien ne saurait se résumer à une détention présumée conjointe ou successive de participations dans des sociétés opérationnelles, comme ce serait le cas en l'espèce. Elle en conclut qu'il apparaîtrait clairement que, dans le cas présent, l'administration requérante ne détiendrait pas d'informations qui permettraient de suspecter le non-respect de dispositions nationales françaises relevant de la fraude ou de l'évasion fiscale internationale mais qu'elle souhaiterait à titre de « *curiosité* » rechercher des preuves de comportement répréhensible dont elle soupçonnerait certains de ses résidents. Or, la circonstance que l'administration fiscale subodore l'existence d'un lien lui permettant de fonder sa demande de renseignements

mais sans établir ce lien, ne serait pas suffisant pour faire jouer les règles d'entraide en matière d'échange de renseignements.

Le délégué du gouvernement rétorque que l'Avenant énumérerait les informations que la France en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir au Luxembourg, Etat requis, pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et qu'il résulterait clairement de l'analyse de la décision directoriale entreprise que cette demande remplirait toutes les conditions fixées par l'échange de lettres entre le Luxembourg et la France pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il fait valoir, en particulier, que la demande contiendrait l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir les conjoints ..., Monsieur ..., Madame ... ainsi que la société ...

Il donne, par ailleurs, à considérer que la demande contiendrait toutes les indications concernant les renseignements recherchés, à savoir, notamment, leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (à savoir la détermination de l'impôt sur la fortune de l'année 2010 des conjoints ...), un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus par les autorités fiscales françaises démontrant que celles-ci auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise, la communication des noms et adresses de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, à savoir la société ... et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

Il souligne encore que le présent litige serait un contentieux d'annulation et non de réformation de sorte que son objet serait limité au contrôle de la régularité et de la légalité de la décision directoriale du 16 janvier 2012 et ne serait pas étendu à l'analyse du fond, notamment l'ensemble du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en France. Il cite à cet égard l'avis du Conseil d'Etat (doc. parl. 6072-2, session ordinaire 2009-2010) qui a retenu que « *le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause.* » Il en déduit que la décision de l'administration fiscale portant injonction de fournir les renseignements ne constitue pas une décision de fond et qu'il en va de même de la décision du juge administratif qui ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.

Il réfute, par conséquent, l'argument de la demanderesse selon lequel il se serait agi, en l'espèce, d'une « *pêche aux renseignements* » étant donné que l'interprétation de l'échange de lettres voire la définition de la notion de « *foreseeably relevant* » ainsi que celle de « *fishing expedition* » seraient à examiner exclusivement sur base des documents

parlementaires du projet de loi n° 6072, ainsi que sur base des commentaires relatifs au paragraphe 1 de l'article 26 du modèle de convention fiscale et à l'article 5.5 du modèle d'accord d'échange de renseignements publiés par l'OCDE, reflétant les lignes directrices du standard de l'OCDE à appliquer en matière d'échange de renseignements sur demande entre administrations fiscales.

En ce qui concerne le moyen de la demanderesse, consistant, en substance, à contester la pertinence des renseignements demandés, il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables au fond, à savoir l'article 22 de la Convention, reposent sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après « le modèle de convention »), de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales (ci-après « le manuel de l'OCDE »).

Il convient ensuite de relever que d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps de l'indicatif présent utilisé à la première phrase de l'article 26², l'article 26 prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours³.

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « *pertinence vraisemblable* », l'article 26 du modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE⁴. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train « *d'aller à la pêche aux renseignements* ».

² Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.13, n° 31.

³ Rapport d'examen par les pairs - phase I : Cadre légal et réglementaire - Belgique, OCDE 2011, p.54.

⁴ Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

Il est encore admis, qu'au titre de cette « *pertinence vraisemblable* », une demande de renseignements peut porter notamment sur tout ou partie des points suivants⁵: «

- *le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;*
- *le statut fiscal d'une personne morale ;*
- *la nature du revenu dans le pays de résidence ;*
- *le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;*
- *les comptes d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;*
- *les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;*
- *le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;*
- *le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;*
- *les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d'une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ;*
- *les relevés bancaires ;*
- *les documents comptables et les états financiers ;*
- *copies des factures, contrats commerciaux, etc. ;*
- *le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;*
- *les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d'une partie contractante, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument relatif à l'échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'État C afin d'assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes ;*
- *les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l'absence de rapports commerciaux entre ces derniers .»*

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres relatif à l'Avenant, il y a été expressément convenu que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etat contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

⁵ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.10, n° 26.

Par ailleurs, l'échange de lettres précise également que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 22 de la Convention: «

- (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;*
- (b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;*
- (c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. »*

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'autorité compétente de l'Etat requérant ne formulera ses demandes de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que⁶ : «

- *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*
- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*
- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*
- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande ».*

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'Etat requis n'aura pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la

⁶ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent⁷ être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

Quant aux obligations de l'autorité requérante, l'échange de lettres précise, ainsi que le tribunal l'a rappelé plus en avant que cette dernière doit fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 22 de la Convention les renseignements suivants, à savoir, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En l'espèce, il ressort de la demande d'échange de renseignements transmise par l'autorité compétente française à l'autorité luxembourgeoise requise que l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête est la suivante : « *Madame ..., épouse ... et Monsieur ..., ... ; Monsieur ..., ...(ancienne adresse jusque courant 2006 : ...) et Madame ... épouse ...* » de sorte à conclure que l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête étant indiquée dans ladite demande, l'obligation imposée à l'Etat requérant est remplie nonobstant la circonstance que le Manuel prescrit que la

⁷ La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

situation de la famille est également à indiquer, le cas échéant⁸ (indication qui aurait pu contribuer à éclaircir la description des faits ainsi que le tribunal sera amené à examiner cette question par la suite).

Il ressort encore de la demande d'échange de renseignements transmise par l'autorité compétente française à l'autorité luxembourgeoise requise que les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis sont les suivantes : «

- *la liste des actionnaires de la société ... au 1^{er} janvier 2010 et la date de leur entrée dans le capital de la société ;*
- *les déclarations de résultat (bilan et comptes de résultat) de l'année 2010 déposées par la société ;*
- *la liste des comptes courants ouverts dans les écritures de la société, leurs titulaires et leur position au 1^{er} janvier 2010 ;*
- *le détail des actifs détenus par la société (nature, consistance, valeur au bilan). »*

de sorte à retenir que l'obligation imposée à l'autorité requérante quant aux indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis est remplie en l'espèce.

Il ressort enfin de la demande d'échange de renseignements transmise par l'autorité compétente française à l'autorité luxembourgeoise requise que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés est mentionné comme suit : « *L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant : L'Administration fiscale française qui effectue le contrôle de la situation fiscale de Monsieur et Madame ... entend clarifier la situation des intéressés au regard de l'impôt sur la fortune en France en ce qui concerne leur éventuelle détention d'une participation dans la société ... La demande vise à déterminer l'impôt sur la fortune de l'année 2010 de Madame ... épouse ..., Monsieur ..., Monsieur ... et Madame ... épouse* ».

Force est au tribunal de constater que les personnes visées par le contrôle fiscal en France sont identifiées comme étant certains membres de la famille ... (sans que leur situation de famille ne ressorte, par ailleurs, clairement des indications fournies par l'autorité française compétente) et que les renseignements à transmettre aux autorités fiscales françaises concernent la demanderesse, personne morale, société anonyme de droit luxembourgeois dès lors que ces autorités souhaitent « *clarifier la situation des intéressés au regard de l'impôt sur la fortune en France en ce qui concerne leur éventuelle détention d'une participation dans la société ...* ».

En l'absence d'identité entre les personnes physiques faisant l'objet du contrôle fiscal en France et la personne morale de droit luxembourgeois que l'autorité française

⁸ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3, n° 5, point 4.

compétente est amenée à considérer comme détentrice des informations recherchées, il convient d'examiner le prescrit du Manuel pour déterminer les limites de l'échange d'information dans cette situation, lequel prévoit, par ailleurs, que sera transmise « *L'identité d'éventuels contribuables étrangers ou entités étrangères concernés par le contrôle ou les investigations et, dans la mesure où elles sont connues, leurs relations avec la ou les personnes faisant l'objet du contrôle ou des investigations : nom, situation de famille (le cas échéant), NIF (s'il est connu), adresses (y compris adresses de courriel ou adresses Internet, si elles sont connues), numéro d'immatriculation dans le cas d'une personne morale (si ce numéro est connu), graphiques et diagrammes ou autres documents illustrant les relations entre les personnes concernées.* »⁹

Il échet de constater que les explications fournies par l'autorité française compétente quant aux relations entre les membres de la famille ... et la société ... ne sont accompagnées ni d'un graphique, ni d'un diagramme ni d'un autre document illustrant leur relation mais se résument à ce qui suit : « *La société holding ... a été créée le ... (...) sous la dénomination de ... avec un capital de ... FF divisé en ... actions de ... FF. Cette société a souscrit la quasi-totalité (... actions des ...actions) du capital initial de ... FF de la ...(...) holding créée le même jour. Le capital de la société ... a été porté à ... FF (... €) par ... du ... (incorporation de bénéfices).*

La société luxembourgeoise ..., ... et leurs deux enfants, ..., ainsi que la société française ... dont M et Mme ... détiennent la quasi totalité du capital, ont cédé ensemble à la société ... la totalité du capital détenu dans la société ..., société mère d'un groupe dirigé par ... (activité : ...).

La société ... a perçu la somme de ... € en contrepartie de la cession des ... titres représentant 42,65 % de la société

La société ... (devenue le ... la ...) a par ailleurs réalisé des opérations avec la ... (société créée le ... par les membres de la famille ... qui lui ont apporté le ... leur participation dans la société ... avant la réalisation définitive de sa cession ...). La société ... a notamment vendu le ... à ... des ... titres composant le capital de la ... pour un prix de ... €. La société ... dont le siège social se situe ... a pour activité

La société luxembourgeoise ... (ex. ...) a fait l'objet le ... d'une décision de dissolution anticipée avec liquidation volontaire ; les opérations de liquidation ont été clôturées le

La société luxembourgeoise ... S.A a fait l'objet par ... du ... d'une augmentation de son capital de ... à ... € par création de ... actions d'une valeur nominale de ... € chacune assorties d'une prime d'émission totale de ... €. Elle est désormais régie par la loi du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial ».

⁹ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3, n° 5, point 5.

Force est au tribunal de constater que la description très exhaustive de certaines opérations de cession de participation intervenues au cours des années 1997 et 2007 entre les sociétés suivantes : la société anonyme de droit luxembourgeois ... dont la dénomination fut modifiée en ... le ... (et fut, par ailleurs, liquidée en ...), la société française ... (dont ni la forme commerciale sous laquelle elle est constituée, ni son numéro de registre ne sont indiqués), la société ... (dont il n'est par ailleurs pas indiqué ni sous quel droit ni sous quelle forme commerciale elle est constituée ni encore quel est son numéro de registre de commerce), le ... (dont il n'est par ailleurs pas indiqué ni sous quel droit il est constituée ni encore quel est son numéro de registre de commerce), la société anonyme ... (dont il n'est par ailleurs pas indiqué sous quel droit elle est constituée, la seule information fournie à l'égard de cette société étant qu'elle aurait son siège social « ... »), la ... (dont ni la forme commerciale sous laquelle elle est constituée, ni son numéro de registre ne sont indiqués) ne permet en rien d'établir une relation entre les membres de la famille ... et la demanderesse, à l'exception toutefois d'une proximité de dénomination sociale entre la ... et celle de la demanderesse anciennement constituée sous la dénomination ..., laquelle n'est certainement pas suffisante pour établir à elle seule, en l'absence de graphique, de diagramme ou de tout autre document, la pertinence des relations entre les membres de la famille ... et la demanderesse.

Au vu des développements qui précèdent, force est au tribunal de constater que les informations transmises par l'autorité française compétente ne sauraient être considérées comme des informations de référence pertinentes susceptibles de justifier les motifs de la demande et de nature à pouvoir convaincre les autorités fiscales luxembourgeoises que les renseignements que les autorités françaises supposent être en possession de la demanderesse sont nécessaires, pertinentes ou indispensables dans le cadre de l'imposition en France des différents membres de la famille En effet, il y a lieu de constater que les renseignements demandés par l'autorité française compétente visent, notamment, la liste des actionnaires de la demanderesse à la date du 1^{er} janvier 2010 et la date de leur entrée dans le capital de la société alors que l'autorité française compétente reste en défaut de démontrer le lien qui existerait entre les membres de la famille ..., faisant l'objet d'un contrôle fiscal en France, et la demanderesse. Il s'ensuit que le tribunal est amené à suivre le raisonnement de la demanderesse consistant à considérer que la seule information dont l'autorité française compétente dispose est celle selon laquelle la demanderesse aurait participé comme actionnaire à une cession de l'intégralité des titres d'une société et aurait cédé à ses co-actionnaires, les titres d'une société exerçant potentiellement des activités dans le même secteur d'activité à la suite de quoi elle semblerait en 2007 s'être désengagée de l'activité dans laquelle elle aurait investi par la cession de deux de ses lignes de participation et aurait procédé à la dissolution de la société holding luxembourgeoise porteuse de ces participations, laquelle n'est évidemment pas de nature à être qualifiée d'information pertinente pour élucider le contrôle fiscal des membres de la famille ... de sorte que les obligations de l'autorité française compétente, en sa qualité d'Etat requérant, n'ont pas été remplies, en l'espèce.

Enfin, il appartient au tribunal à ce stade d'examiner si les obligations de l'Etat requis, à savoir, en l'espèce, les autorités fiscales luxembourgeoises, ont été respectées.

Il échet de rappeler, ainsi que le tribunal l'a indiqué plus en avant, qu'il appartient à l'autorité compétente requise de vérifier si la demande est valable et complète; à savoir que:

- la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;
- elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;
- les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;
- suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,
- suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande.

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

Il ressort des développements faits plus en avant que le tribunal a retenu que les renseignements fournis par l'autorité française ne sont pas de nature à permettre de comprendre la demande (dernier tiret de l'énumération reprise ci-dessus) de sorte à ne pouvoir identifier de manière non équivoque le lien existant entre les contribuables français faisant l'objet du contrôle fiscal et la demanderesse.

Il s'ensuit que le tribunal est amené à suivre le raisonnement de la demanderesse consistant à considérer que l'autorité française compétente s'est illustrée par son intention « *d'aller à pêche aux renseignements* », manœuvre formellement proscrite par l'échange de lettres, que le manuel permet de contrer en enjoignant à l'Etat requis de solliciter des éclaircissements auprès de l'autre autorité requérante compétente.

Au vu des développements qui précèdent, il y a lieu de retenir qu'au vu de l'absence de pertinence des arguments invoqués par l'autorité française, les autorités fiscales luxembourgeoises sont restées en défaut de solliciter des éclaircissements permettant de comprendre l'objet de la demande de sorte que la décision déférée prise sur base d'éléments non pertinents, à ce stade, encourt l'annulation sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens développés par la demanderesse dans le cadre du présent recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

le déclare fondé, partant, annule la décision prise en date du 16 janvier 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes et renvoie le dossier en prosécution de cause audit directeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 21 mai 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22 mai 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif